



TITLE:

# 法人重複課税立法の分析

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

---

CITATION:

神戸, 正雄. 法人重複課税立法の分析. 経済論叢 1928, 26(2): 254-269

ISSUE DATE:

1928-02-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/128796>

RIGHT:

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號二第 卷六十二第

行發日一月二年三和昭

## 論叢

損益勘定に關する一考察

法學博士

上野道輔

法人重複課稅立法の分析

法學博士

神戸正雄

利潤成立の機構

文學博士

高田保馬

社會黨の農民獲得運動

法學博士

河田嗣郎

長崎貿易に於ける銅及銀の支那輸出について

文學博士

矢野仁一

## 說苑

重農學派の純收入論

法學士

山口正太郎

## 雜錄

Fairplay 誌の批評に應ふ

經濟學博士

小島昌太郎

徳川時代の漁民騷動

經濟學士

黒正巖

紐育倫敦兩資本市場の爭覇

經濟學士

松本佳三

營業收益稅の改正法案

經濟學博士

沙見三郎

## 法令

商工會議所法施行令

## 法人重複課税立法の分析

神戸 正雄

緒言(本論の目的、問題の要慮)

第一段 人税物税の組合せを以て直接税を成形する國に於ける法人課税

其一 所得税と収益税との組合せを採る國に於ける法人課税 (一) 収益税 (二) 所得税

其二 一般所得税と特別所得税との組合せを採る國に於ける法人課税 (一) 特別所得税 (二) 一般所得税

其三 正常所得税と追加所得税との組合せを採る國に於ける法人課税 (一) 正常所得税 (二) 追加所得税

其四 所得税収益税及財産税の組合せを採る國に於ける法人課税 (一) 収益税 (二) 所得税及財産税

第二段 二箇の人税の組合せを以て直接税を成形する國に於ける法人課税 (一) 法人箇人重複課税主義を採るもの (A) 所得税財産税の双方にて法人箇人重複課税を行ふもの (い) 完全に二税共にて重複課税を行ふもの (1) 法人箇人同一税法に従ふもの (2) 法人に特別課税規定を設くるもの (ろ) 一税にては完全に重複課税を行ひ他税にては一部宥恕を行ふもの (1) 所得税にて完全重複課税を行ひ財産税にて一部宥恕を行ふもの (2) 財産税にて完全重複課税を行ひ所得税にて一部宥恕を行ふもの (は) 二税に於て一部宥恕を行ふもの (B) 一税にて重複課税を行ひ他税にて單純課税を行ふもの (い) 一税にて完全重複課税を行ひ他税にて單純課税を行ふもの (1) 財産税にて重複課税し所得税にて單純課税を行ふもの (2) 所得税にて重複課税し財産税にて單純課税を行ふもの (ろ) 一税にて宥恕重複課税を行ひ他税にて單純課税を行ふもの (1) 財産税にて宥恕重複課税し所得税にて單純課税するもの (2) 所得税にて宥恕重複課税し財産税にて單純課税するもの (二) 法人箇人單純課税主義を採るもの (A) 一税は箇人にてのみ單純課税し他税は

法人にてのみ單純課税するもの(B)二税とも一方(法人)にて單純課税するもの(い)其單純なるもの(ろ)二税を法人に就き單純課税したる上にも特別重課を行ふもの)

第三段 人税のみにて直接税を成形する國に於ける法人課税

結論(全文の要旨)

## 緒言

前論文によりて、法人の利益の課税と箇人に於ける配當所得の課税との並行が必ずしも重複課税とさるゝことを得ず、又之を重複課税だとしても許すべく認むべきものだといふことを見た。

尤も其には多少、重複課税とも見られ得る嫌があり、且つは其過重課税が法人發達阻止の弊を著しくするといふこともあるからして、或度の宥恕、斟酌の望ましい事は附記しなくてはならない。此制限の下には重複課税も此場合には認めることを得るといふことを見たのであるが、尙ほ此については實際立法が如何になつて居るかを併せて調べて見なくては、單なる理論的考察のみでは不安心とも見られる。其れで茲に私は此が實際的立法の討査を行ふて、前記の理論的考察の跡を補足し、且つ確實ならしめやうと思ふ。

そして此に本文に入る前に斷つて置かなくてはならぬ事は、各國税法の區々たるが爲めに比較

の精密なるを得難いといふ事である。併し大體、重なる國々は其基本直接税を所得税のみから作るか、一般所得税と財産税とを組合せるか、一般所得税と収益税とを組合せるかの何れかを採り、そして所得税のみから成る場合にては之を一般所得税と特別所得税とに分けるか、或は正常所得税と追加所得税とに分けるかの何れかを採るのであり、そして又其の特別所得税や正常所得税やは税質上、實は収益税や、財産税やに匹敵すべきものとすべく、此等のものは凡べて多少物税的元素を含むか、少くとも補完税的のものとは解すべく、其に於て財産税だけは少しく特別のものであるが、特別所得税、正常所得税、並に収益税は物税として當然に、簡人、法人並行して課税せられて其處に重複課税を生せぬ筈のものである。唯だ主たる問題は一般所得税か追加所得税かに於て法人配當が簡人のみにて課税せらるゝか、法人のみにて課税せらるゝか、法人簡人双方にて課税せらるゝか、双方にて課せらるゝとして如何に宥恕するかといふ事に存する。此點を私は此に主として論じやうと思ふのである。若夫れ、此等の一般所得税又は追加所得税と、特別所得税又は正常所得税又は収益税又は財産税との重複課税に至つては、租税體系上避くべからざるの重複課税として承認さるべきものである。<sup>1)</sup>尚ほ財産税は一面、補完税たることに於て、収益税や特別所得税や正常所得税と對等の地位を有つけれども、人税的のものたることに於て一般所得税や追加所得税と共通な特色を有し、其内部にて法人簡人重複課税の問題を生ずる。だからし

て私は茲に此をも附説しやうと思ふ。

## 第一段 人税物税の組合せを以て直接税を 成形する國に於ける法人課税

其一 所得税と収益税との組合せを採る國に於ける法人課税

所得税と収益税と。所得税といふ人税と収益税といふ物税とを以て直接基本税を形成する國としては我邦を擧ぐるを得る。我國にては人の知る如く、

(一) 収益税にては法人と箇人とを問はず課税し、法人が之を納めたる以上、重ねて同一物件につき其社員たる箇人に對して課税することはない。

(二) 所得税にては、法人の所得は法人にて課税したる上、其が箇人へ配當として歸したるときは、其の四割控除の宥恕を行ひつゝ、今一度、此にて他の所得と共に綜合課税するのである。即ち其の所得税といふ人税に於て、法人箇人の重複課税を行ひ、而かも箇人側に於て宥恕を行ふ所である。法人の普通所得の百分五の率に依る課税が、法人側に於ける特別宥恕とすべきや否やについては議論の餘地はあらうが、第二種に於ける社債利子の課税率が齊しく百分五たること、並に第三種所得金の總額に對する其税金額の割合が百分三・九許りに當る點から見れば(註二)、之を以て

特別なる宥恕の行はれ居らざるものと見て良からう。尤も外國法人の普通所得に對する百分十、在外人の本邦法人より受くる配當等への百分七半と對比すれば、或度の宥恕が此にも行はれて居るごもいへやう。

(註一) 大正十四年度第三種所得金總額三、一五〇、六八三、三五九、圓を以て其税金高一二二、四二三、四一六、圓と對比した。<sup>2)</sup>

## 其二 一般所得税と特別所得税との組合せを

採る國に於ける法人課税

一般所得税といふ人税と、特別所得税といふ物税とを組合せる國としては佛國を擧ぐるを得る。そして其の、

(一) 特別所得税にては法人箇人を問はず課税し 一旦、法人が之を納めた以上、重ねて其社員に就いて同じ税を課しない。例之、營業所得税の如き、凡べての獨立したる營業者に對して之を課し、其が自然人たると法人たるとにより區別しない。<sup>3)</sup>

(二) 一般所得税にては納税義務者は自然人のみと爲し、法人は特別所得税とは反對に之に屬しない。<sup>4)</sup> 即ち此國にては人税に於ける法人重複課税は起らない。

## 其三 正常所得税と追加所得税との組合せを

2) 主税局五十二回統計年報書 127.

3) Scholz, Grundriss des französischen Steuerrechts (1925). S. 7.

4) Scholz, ebenda. S. 22.

## 採る國に於ける法人課税

正常所得税といふ物税と、追加所得税といふ人税とを組合せるものとしては英、米を擧ぐるを得る。此二國にては其々に多少特異な點を有つけれども、何れも、

(一) 正常所得税にては、大體、法人の利益は法人にてのみ課税せられて、自然人にては課税されない。尤も之につき多少、特殊の事はある(註二)。

(註二) 英國にては、正常税は會社が其利益の全部につき課税され納税する。そして會社が配當を支拂ふときに此税額だけを控除することになるから、一見すると、其は會社が株主に代つて納めるやうであるけれども、近頃の解釋では、其利益につき所得税を拂ふ所の會社は、其株主の代理人として之を支拂ふのではなく、會社自ら之が納税義務者として拂ふ。で配當が宣言せられないときには、株主は之が税の支拂につき何等、直接交渉はない。配當が宣言せられるときは、會社は、彼によりて前に拂はれたる税額の相當部を、配當から控除する權能を與へられ、此場合、會社に依る税の支拂は、株主の爲めに働くことにはなるが、併し其とても株主の代理人としてではないといふのであり、此から推して、會社に於ける配當されざる利益は、株主の所得ではないといふことが生ずる。<sup>5)</sup>

米國にては、會社は正常税にて個人とは別の實在として課税せられ、其率は一九二四年法にては純益の百分十二半である。<sup>6)</sup>配當よりの個人に於ける所得は通例、唯、追加税のみが課税せらるゝが、左記の配當には追加税の外、正常税も課せられる。其は(1)合衆國內の源泉よりの所得に關してのみ課税すべき内國法人、支那貿易法の下に作られたる内國法人、配當の宣言前の課税年の終了前三年間、其所得の百分五十又は以下が、合衆國內の源泉より成る外國法人よりの配當である。<sup>7)</sup>

(二) 追加所得税にては二國ともに、個人についてののみ之を課する。勿論其自然人の所得中に法人よ

5) Konstam, A treatise on the law of Income tax (1926). p. 4. Seligman, Essays in taxation. 10 ed. p. 305.  
6) Konstam, l. c. p. 266-267.  
7) Holmes, Federal Income tax. 6 ed. (1925). p. 208.  
8) Holmes, l. c. p. 779-782.



りの配當が含まれる(註三)。即ち此にも人税に於ける法人重複課税はない。

(註三) 英國に於ける追加所得税は一定額(二千鎊)を超へたる個人所得に對する所得税の追加義務であつて、會社又は其他の人の團體には此義務はない。米國では追加税は自然人にのみ課せられ、自然人の所にて義務者の所得中に配當よりの所得を含み、——そして或會社が利益を分配することの代りに之を集積する方法によりて、其株主に於ける追加税を逃れる目的にて作られ、又は之に役立つときには、此會社に百分五十の附加所得税を課する。<sup>10)</sup>

#### 其四 所得税收益税財産税の組合せを採る國

##### に於ける法人課税

前記の何れよりしても特殊な制度を採り併し人税と物税とを結合して直接税體系を作るものに屬するのは、塙國である。即ち此國には所得移財産税といふ二の人税を採る上にも若干の收益税たる物税を採つて居る。此にても、其の

(一) 收益税たる營利税、法人税、利子税、地租、家屋税にては法人重複課税の起らぬやうに出來て居る。其の營利税と法人税とが他の國に於ける營業税に當るものであつて、營利税は自然人にのみ課せられ、法人税は法人にのみ課せられることによりて重複しないし、利子税は動的資本の收益に課せられ、地租家屋税は不動産の上に課せられ、而かも此等は法人にも自然人にも物的に課税せられ、利子税は又、内國の株の配當に及ばぬから重複課税が大體、收益税相互間に起らぬやうになつて居る。<sup>11)</sup>

9) Konstam, l. c. p. 305-306.

10) Holmes, l. c. p. 17. 260. 773.

11) Loewenfeld, Die österreichischen Steuern (1927). S. 34.

12) Loewenfeld, ebenda. S. 74. 75.

(二) 所得税及財産税に於ては、凡て自然人に就いて課せられ、法人には課しない。勿論、會社よりの配當は一の資本所得として自然人の處で課税せられる。<sup>12)</sup> 即ち茲にも人税に於ける法人重複課税はない。

## 第二段 二箇の人税の組合せを以て直接税を

### 成形する國に於ける法人課税

二箇の人税(所得税と財産税)を組合せて直接税を作る國としては獨逸並に瑞西の各カントンを舉ぐるを得る。此等の國に於ける法人課税の方法は頗る複雑であつて、之を適確に捕捉することは甚だ難い。併し之を分析して見ると、大體、法人箇人重複課税を行ふ國と、法人箇人單純課税する國との大別を爲すことを得る。そして第一種のものには更に、所得税財産税の何れもにて法人箇人の重複課税を行ふものと、一税にては重複課税し他税にては單純課税を行ふものとの二種があり、其の又、第一種のものには完全に二税ともに於て重複税を行ふものと、一税にて完全に重複課税し他税にて一部有恕を行ふものと、二税ともに一部有恕を行ふものがある。左に之を細説しやう(註四)。

(註四) 茲に獨逸の最近の立法については瑞西の分はシュナイダーに依り、獨逸の分はビュラーに依る。瑞西の分はセリグ

マンにも簡單には出て居る。材料は上記のものから採つたが、此分類は私自らの爲したものである。

尚、舊獨逸各邦の所得税に於ける株式會社の課税方法については、拙著租税研究第一卷にある。更に有、限、責、任、會、社に對しては、(A)單純課税主義を採るもの(1)會社員即ち箇人にてのみ單純課税するものワルドツク、(2)會社のみにて單純課税するもの、普、リツベドモルト、ブレメン、ヘツセン、(B)重複課税主義を採るもの(1)完全に重複課税するものアンハルト、ザクセンマイニンゲン、ザクセンワイマール、シュワルツブルグ、ルドルスタット、シュワルツブルグ、ゾンダースハウゼン、ロイスエルテリニエー、ハンブルグ、(2)一部宥恕して重複課税するもの(1)社員の處にて宥恕を行ふものオルデンブルグ、ザクセン、ザクセンアルテンブルグ、(2)會社にて宥恕を行ふものバーデン、ウエルテンベルヒ、ロイスンゲレリニエー、ブラウンシュワイヒ、ザクセンゴータ、ザクセンコブルヒ、シアウンブルグ、リツベ、メクレンブルヒ、バイエルンとする<sup>14)</sup>。

### (一) 法人箇人重複課税主義を採るもの

#### (A) 所得税財産税の双方にて法人箇人重複課税を行ふもの

##### (i) 完全に二税共に於て重複課税を行ふもの

##### 1) 法人箇人同一税法に従ふものは之をルツエルンに見出す(註五)。

(註五) 此州にては株主は配當を所得として、株券を財産として課せられ、株式會社は自然人と同一の財産税及所得税に服する。其財産としては株式資本及準備金と爲し、税率は千分一とする。所得は純益とし、其純益が資本の百分率を示す半分だけの百分率を課し、最高率百分八とする。

##### 2) 法人に特別の課税規定を設くるものはチューリツヒ、バーゼルスタット、ゲンフに於て

之を見る(註六)。

14) Schneider, Steuersystem und Steuerpolitik in der Schweiz (1925). S. 56-63. Bühler, Allgemeines Steuerrecht (1927). S. 160-161. Seligman, The income tax. 2 ed. p. 358.  
15) 拙著租税研究一巻 170. Perles, Die Besteuerung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung. S. 27-65.

(註六) 此等のものに於ては、株主が其配當を所得として、其株券を財産として課せらるゝは勿論、會社に對しては特別規定があり、(1) チューリッヒにては、之が爲めに收益税と資本税とがあつて、前者は前三營業年の平均純益に、後者は前營業年の資本に課する。前者の率は其純益の會社資本に對する割合に依り、其は純益が課税資本の百分率に當るよりは半分だけの大きさの純益の百分率に依る。最高率は純益の百分十とす。資本税の方は拂込資本の千分一とする。(2) バーゼルスタットにては、矢張り收益税と資本税とがあつて、收益税の方は、年々の純益(非營業的の勘定、準備金特別基金への交付、賞與金をも含む)に對し、其が課税すべき資本の百分率に當る半分だけの純益の百分率にて課し、最高百分十二。資本税は拂込資本に對して千分二。未拂込資本に對して千分の二分一とする。(3) ゲンシフには利得税と資本税とがあつて、利得税は純益が資本の百分率に當るよりは半分の純益の百分率にて課し、最高百分十。資本税は拂込資本及準備金の千分一、未拂込資本の千分の二分一とする。

(ろ) 一税にては完全に重複課税を行ひ他税にて一部宥恕を行ふもの

(1) 所得税にて完全重複課税を行ひ、財産税にて一部宥恕を行ふものは之を獨逸の現制度とする(註七)。

(註七) 此國にては法人は箇人と同一の所得税を課せらるゝのではない。其所得税は單に自然人に於ける其れであつて、法人には此が課せられない。けれども之に代り、之に匹敵する法人の特別税たる法人税がある。此法人税には凡ての法人が之に服し、一九二五年以來、原則上には自然人と同一意味の所得を標準として、營利會社にては百分二十、其他の人の結合にては百分一の比例率を課す。其は營利會社の社員から見れば、其所得の一の源泉課税に齊しきものとも見られることが出来、株主に對しては又何等の宥恕なく、其受くる配當につき所得税が課せられる。即ち株式會社にては完全なる重複課税が存する。……併し有限責任會社にては社員の所得税の處にて五千馬克以下の場合、利得の百分十だけ租税輕易の恩典を與

へ、法人税の處にて五萬馬克を超へない場合、税率を百分十乃至二十として多少の宥恕を行ふ。

財産税にては、法人も其財産につき納税義務がある。一九二五年法に依れば公定相場を有する營利會社にては、法人財産は株又は分前權の租税評價によりて評價さる。税率は自然人と同様に千分五であり、そして株主等の箇人の處で、會社の分前權の價值の半分だけを評價して課税するので、茲に宥恕が行はる。此點は有限責任會社も同じである。

(2) 財産税にて完全重複課税を行ひ所得税にて一部宥恕を行ふものはシャーフハウゼンに之を見る(註八)。

(註八) 此にては株主は株の配當を其所得として株券を財産として課せらるゝの外、會社には特に收益税と資本税とがあり、其收益税は純益から資本金の五分の利拂を爲したるに於て其純益が課税資本の百分率に當るよりは半分の百分率を課し、最高百十二とし、資本税は株式資本及固有資本たる準備金の千分二とする。尙ほ箇人に於ける所得税にて財産的收益の百分四の控除が許さる。つまり此にては所得税につき法人にても箇人にても一部宥恕が行はれて居るといふ結果になる。

(註九) は二税に於て一部宥恕の行はるゝものは之をバーゼルランドに見出す(註九)。

(註九) 此にては、株式會社は自然人と同様に所得税及財産税に従ひ、唯だ其財産としては資本でなくて、不動産と準備金とのみを課税し、所得としては純益からして資本の四分を引去つたものとする。株主は十分に課税せられる。

(B) 一税にて重複課税し他税にては單純課税さるもの

(い) 一税にて完全重複課税し他税にて單純課税を行ふもの

(1) 財産税にて重複課税し所得税に於て單純課税を行ふものはワリス、グラルス、フライブルグ、ツーフである(註一〇)。

(註一〇) 此四州ともに所得稅的の稅は會社のみにて課し株主を課しない。そして財産稅は會社と個人と双方にて課する。(1) ワリスにては株式會社には拂込資本の千分一・半未拂込資本の千分一の財産稅を課し、資本に對する利得の割合にて最高利得の百分十二の利得稅を課す。株式には株式財産の千分一乃至六の累進財産稅を課し、併し其株よりしての收益には課しない。(2) グラルスにては、株式會社には株式資本、準備金及其他の基金を財産として課稅し、其の不動産所有の價值が資本及準備金の全額を超ゆるときは、不動産價值を標準と爲す。其稅率は十萬法以上に累進と爲し、其の收益にも課稅する。株主には其株式所有につき財産として累進課稅を爲す。(3) フライブルグにては、株式會社は其株式資本、準備金及基金に對し千分の一の不動率にて資本稅を拂ひ、更に其收益の資本に對する割合にて累進し、最高率は純益の千分十たる利得稅を拂ふ。株主には其株式所有のみを財産として累進課稅する。(4) ツーフにては、株式會社は自然人と同様に、資本金額及積立金につき財産稅を拂ひ、未拂込資本は半分丈け計算する。收益稅の代りに會社が營業稅を拂ひ、株主は唯だ株を財産として課稅せられる。

## (2) 所得稅にて重複課稅し財産稅にて單純課稅するものはベルンである(註一一)。

(註一一) 此にては、株主には、其株式よりの收益に、第二種所得稅たる財産收益稅を課し、勞働收益稅に比しては高い稅率が適用せらる。基代り、株主としては唯收益のみに課稅せられて、株式所有を財産としては課しない。株式會社には、財産として州内の土地財産、州内にて利用すべくされた水力、及、租稅義務ある土地を擔保とした所の利子附の資本及年金債權を計算し、其財産稅は自然人のと同様年々定められる。株式會社の收益は別に第一種所得稅が課せられ、純所得としては、或何等かの形にて分配せられ又は支拂はるるもの、又は特段なる基金として蓄積さるるもの凡べてを含む。個人に與へらるる資本の四分の控除は株式會社にも適用がある。稅は年々決定すべき稅率にして自然人に適用せらるるものにより計算され、累進は全き稅(財産及所得稅)につき行はれ、稅額の百分五乃至五十として計算せられる。

## (ろ) 一稅にて宥恕重複課稅を爲し他稅にて單純課稅を爲すもの

(1) 財産税にて宿怨重複課税を爲し所得税にて單純課税を爲すものはアッペンゼルアウサーローデンに之を見る(註一二)。

(註一二) 此にては収益税は會社のみに課して、株主に課しない。但し其収益税に於ける控除は四分とする。そして財産税は會社にては株式資本に課せられずして唯だ準備金に課する。此制限せられたる財産税の補充として、株主の處にて株式を財産として課する。茲に財産税の宿怨重複課税が存する。

(2) 所得税にて宿怨重複課税を爲し財産税にて單純課税を爲すものはサンガレン、ツルガウ、テツシンである(註一三)。

(註一三) サンガレン、ツルガウにては、所得税は株主と會社とにて、其課税財産の一部、ツルガウにては百分四、サンガレンにては百分五を控除する。即ち宿怨重複課税となる。株主の財産税は二州とも、株式價值に課する。會社の財産税はツルガウでは、其財産に課し、サンガレンにては株式資本と準備金とに課し、併も其は株式が株主から課税せられたことが證明されるゝときは控除されるゝから、つまり財産税は會社にては株主にては單純課税せらるゝこととなるのである。

テツシンにては、前二者とは少しく異り、株式會社には、特別税にて株式資本と準備金とを課税し、其上にも課税資本の利子だけの控除を以て會社の純益に課する。此収益が配當されただけにては更に株主の處でも配當として課税せられ、株主は株の價值を財産として申告するを要しない。此が既に會社にて捕捉されたとするのである。つまり此にても財産税は會社にてのみ單純課税されるのである。

## (二) 法人箇人單純課税主義を採るもの

(A) 一税は箇人にてのみ單純課税し、他税は法人にてのみ單純課税するものとしてはワートを舉

づるを得る(註一四)。

(註一四) ワートにては重複課税は行はぬ。大體、資本税は株主のみにて課し、収益税は株式會社のみにて課するの主義である。尤も株式會社も、財産税を、唯だ會社資本を超過する財産部についてのみは課せられる。財産税は二部より成り、動産と不動産とに分ち、不動産は唯だ確定價値の百分八十のみ課せられる。収益税にては經營資本の百分五の控除を許し、財産に對立する負債額が財産の高さを超ゆるときは、収益よりして負債の控除が有限的に許さるゝ(負債殘高の百分十)。此財産税及収益税の外に州の營業免許税がある。其高さは十法乃至五千法とする。

(B) 二税ともに一方にて(法人にて)單純課税するもの

(い) 其單純なるものは之をゾロツルン、ノイエンプルグ、オブワルデン、アツペンゼルインナ  
ーローデン、ニードワルデン、グウウビュンデンに於て之を見る(註一五)。

(註一五) (1)ゾロツルンにては、株主は他州の會社については課せらるゝけれども、其州の會社よりの配當につきても株につきても免税せられる。此等につき會社のみが課せられる。即ち株式會社は人的に定められたる財産税及所得税に服する。財産税は會社資本、準備金、及其他の基金に課し、所得税は營業費を引去りたる収益に課す(費用としては賃金、材料費、建物及營業設備の維持費、特許料、減價消却、營業物體の賃料、資本損失及減價以外の損失)。所得税は百分一、財産税は千分二分一、累進は全税額の上に行はれ、二十法以上の額にて百分十乃至百分百とする。(2)ノイエンプルグにては財産税は株式會社よりしては、會社資本を超過する財産部にのみ課し、収益は會社に於て、資本利子の控除なしに課せられる。株主は州内の會社の株を財産税にて控除され、其収益にも課税せられぬ。(3)オブワルデンにては株式會社の財産税はノイエンプルグと同様であり、會社の収益課税も齊しく資本利子の控除なく行はれる。株主の財産税にては株券を控除し、其所得税にて株式収益を免ずる。(4)アツペンゼルインナローデン、ニードワルデン、グラウビュンデンにても、會社の収益につきオブワ



ルデンと同じ。唯一つ異なるのは會社に收益税の處で資本利子控除の許され(グラウビュンデン四分、アツペンゼルは四分半、ニードワルデン六分)、併し財産税には資本と準備金とが屬することである。

(ろ)二税を法人につき單純課税したる上にも特別重課を行ふものはアールガウに於て之を見る。此は形式に於て重複課税とはならぬけれども、實に於て重複課税と同一趣旨の事を法人の特別課税によりて行はうといふのである(註一六)。

(註一六) 此州にては株主を別に課することなくして、法人のみに固有税たる財産及所得税と、特別税とを課することによりて法人課税を行ふ。株主の完全なる形式的免税の例外は、唯だ州外會社の株式所有者のみに存する。此には直接に課税が行はるゝ。固有税即ち會社を獨立の經濟主體として課する税は自然人にも適用せらるゝ財産及營利税であつて、此中、財産税は三の税部から成る。其は株式資本に於ける此例税、準備金及繰越殘高に於ける累進税、不動産に於ける累進税である。分配するゝ收益の上の營利税は、此配當が株式資本の百分三を越ゆるだけにてのみ課せられる。累進は此二の税の結合にて行はるゝ。即ち財産税と營利税との全額の上に生ずる。補充税又は特別税は、株式會社が株主の代りに拂ふもので、此は收益を免じ、固有の資本及非固有資有にのみ課する。即ち拂込資本と準備金とに千分一・二、社債資本と未拂込資本とに千分〇・二五を課する。全き補充税の最小額は三十法とする。

### 第三段 人税のみにて直接税を成形する

#### 國に於ける法人課税

最後に殆んど閑却しても良いほどの珍しき例は、一の人税のみにて直接税を成形し、而かも其

が財産税によりて出来て居る例である。此は瑞西のシュウウィーツの例であり、斯の如き場合には法人と箇人との重複課税となるのも蓋し已むを得ぬであらう(註一七)。

(註一七) シュウウィーツにては株式会社は、株式資本及準備金に對し財産税を拂ひ、株主には其株券の名義上の價值によりて課税せられる。併し此にては収益に對する課税はない。<sup>16)</sup>

## 結 論

以上要之、法人課税に對する各國法制の態度は實に千態萬様である。物税にては箇人法人重複課税とならぬことは一般に行はるゝ所だが、人税に於ては必ずしも然らずである。重なる國の人税たる一般所得税追加所得税にては法人を課税せぬやうに出来て、極めて簡單のやうであるけれども、獨、瑞に行はるゝ人税たる所得税、財産税を見ると、法人箇人共に課税せられて、重複課税となる場合が少からず存する。そして其重複課税となるについても、或は完全に此が行はれ、或は多少の宥恕が伴はれ其等の行はるゝ工合にも色々のものがある。此等よりして察するも、法人重複課税を一概に排斥し去ることは出来ず、隨つて理論上にも慎重に此問題を考へ、深く法人重複課税に存する根據を究めることは決して無意義でないと思すべきである。